Oikeustapauskokoelma

UNIONIN YLEISEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ennakkoratkaisujaosto)

25 päivänä helmikuuta 2026*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Soveltamisala – Verovelvollisuus – Julkisoikeudellinen laitos – Direktiivin 2006/112/EY 2, 9 ja 13 artikla – Kuntien välinen yhteistyö – Hallinnointivaltuuksien siirto – Tehtäväperusteinen yhtymä – Telemaattisten palvelujen tarjoaminen yhtymän osakkaille

Asiassa T-575/24,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka hof van beroep te Antwerpen (Antwerpenin ylioikeus, Belgia) on esittänyt 11.10.2024 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.10.2024, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

vastaan

Digipolis Antwerpen AG ja

District09 AG,

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (ennakkoratkaisujaosto),

toimien päätösneuvottelussa kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja S. Papasavvas sekä tuomarit N. Półtorak, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt (esittelevä tuomari) ja W. Valasidis,

julkisasiamies: J. Martín y Pérez de Nanclares,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Ramette,

ottaen huomioon, että unionin tuomioistuin on 8.11.2024 siirtänyt ennakkoratkaisupyynnön unionin yleiselle tuomioistuimelle Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 50 b artiklan kolmannen kohdan mukaisesti,

ottaen huomioon, että asia koskee Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 50 b artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa tarkoitettua alaa ja että asiaan ei liity kyseisen perussäännön 50 b artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja tulkintaa koskevia itsenäisiä kysymyksiä,

ottaen huomioon asian käsittelyn kirjallisessa vaiheessa ja 5.9.2025 pidetyssä istunnossa esitetyn,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Belgian hallitus, asiamiehinään D. Carmen ja F. Lambotte,

– Digipolis Antwerpen AG ja District09 AG, edustajanaan asianajaja F. Soetaert,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Herold ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.10.2025 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2, 9 ja 13 artiklan sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Belgian valtio/liittovaltion verohallinto, jäljempänä liittovaltion verohallinto) ja toisaalta Digipolis Antwerpen AG ja District09 AG, jotka ovat julkisoikeudellisen yhtymän Digipolisin oikeudelliset seuraajat, ja joka koskee sitä, että Digipolisin tietyille osakkailleen suorittamista palveluista ei kanneta arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –”

4 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava – –”

5 Arvonlisäverodirektiivin 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Kuultuaan neuvoa-antavaa arvonlisäverokomiteaa – – jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

– –”

6 Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Julkisoikeudellisia yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä I luetelluista toimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.”

7 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä I on luettelo direktiivin 13 artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista. Kyseisen liitteen 1 kohdassa mainitaan ”televiestintäpalvelut”.

Belgian oikeus

Arvonlisäverolaki

8 Ennakkoratkaisupyynnössä viitataan Belgian arvonlisäverolakiin (Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde; jäljempänä arvonlisäverolaki) yksilöimättä sen pääasian tosiseikkoihin sovellettavaa versiota ja toistamatta säännöksiä, joihin siinä on viitattu.

9 Ennakkoratkaisupyynnön perusteella on kuitenkin ymmärrettävä, että arvonlisäverolain 4, 6 ja 44 §:llä on tarkoitus saattaa arvonlisäverodirektiivin 9, 13 ja 132 artikla osaksi kansallista lainsäädäntöä. Siten arvonlisäverolain 4 §:ssä määritellään verovelvollisen käsite, kyseisen lain 6 § koskee tiettyjen julkisoikeudellisten yhteisöjen jättämistä verovelvollisuuden ulkopuolelle ja saman lain 44 § sisältää tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautuksia.

Kuntien välisestä yhteistyöstä annettu asetus

10 Kuntien välisestä yhteistyöstä 6.7.2001 annetun asetuksen (decreet houdende de intergemeentelijke samenwerking; Belgisch Staatsblad 31.10.2001, s. 37836) 10 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kaksi kuntaa tai useampi kunta voi perustaa oikeuskelpoisen yhteistyöelimen saavuttaakseen tavoitteita, jotka kuuluvat yhteen tai useampaan sisällöllisesti toisiinsa liittyvään toiminta-alaan. Jollei tässä asetuksessa toisin määrätä, yhteistyöelimeen voivat osallistua kuntien ja maakuntien lisäksi ainoastaan itsenäiset kunnalliset liikelaitokset, julkiset sosiaalihuollon keskukset ja niiden järjestöt, jos ne koostuvat yksinomaan julkisista oikeushenkilöistä, sekä muut tämän asetuksen säännösten mukaisesti perustetut yhteistyöelimet.

– –”

11 Kuntien välisestä yhteistyöstä annetun asetuksen 12 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Kunnat päättävät hallinnointivaltuuksien siirrosta yhteistyöelimen sääntöjen mukaisesti.

Hallinnointivaltuuksien siirrolla tarkoitetaan sitä, että osallistuvat kunnat antavat tekemiensä päätösten täytäntöönpanon yhteistyöelimen tehtäväksi sen tavoitteiden puitteissa siten, että osallistuvat kunnat luopuvat oikeudestaan suorittaa sama tehtävä itsenäisesti tai yhdessä kolmansien osapuolten kanssa.

2. Oikeuskelpoisia yhteistyöelimiä on kolmenmuotoisia:

– –

3° tehtäväperusteinen yhtymä: yhteistyöelin, jolle on siirretty hallinnointivaltuudet ja jolle osallistuvat kunnat siirtävät yhden tai useamman selkeästi määritellyn toimivallan yhdellä tai useammalla toiminnallisesti yhteen liittyvällä toiminta-alalla.”

Ilmentymäteoria

12 Sekä ennakkoratkaisupyynnöstä että liittovaltion verohallinnon vastauksesta istunnossa esitettyyn kysymykseen ilmenee, että ilmentymäteoria on perusteena hallinnolliselle toleranssikäytännölle eli verotuskäytännölle, joka perustuu 5.10.1971 annettuun hallinnolliseen soveltamisohjeeseen nro 148/1971 (aanschrijving nr. 148/1971) ja 27.2.1975 annettuun hallinnolliseen soveltamisohjeeseen nro 6/1975 (aanschrijving nr. 6/1975).

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on toistanut tämän käytännön ulottuvuuden osalta vastauksen, jonka minister van Financiën (valtiovarainministeri) antoi 25.5.2018 parlamentin 19.4.2018 esittämään kysymykseen nro 2188 ja jossa todetaan seuraavaa:

”Tehtäväperusteisia yhtymiä kohdellaan arvonlisäverotuksessa tosiaan samalla tavoin kuin kuntayhtymiä, jolloin jäseninä olevat kunnat ovat luopuneet sääntely- ja hallinnointioikeuksistaan. – – Jos osakkaat ovat luopuneet [näistä oikeuksistaan], sovelletaan niin sanottua ilmentymäteoriaa.

Ilmentymäteoriassa jätetään huomiotta se, että toimintaa harjoittaa tehtäväperusteinen yhtymä. Arvonlisäverotuksen kannalta toimintaa pidetään tehtäväperusteisen yhtymän osakkaiden itsensä harjoittamana.

Tämä merkitsee sitä, että tehtäväperusteisen yhtymän kolmansien lukuun harjoittama toiminta (siirrettyjä hallinnointivaltuuksia käyttäen) ei ole arvonlisäverollista, jos tämä toiminta ei olisi osakkaiden sitä itse harjoittaessakaan arvonlisäverollista.

Jos tehtäväperusteinen yhtymä harjoittaa kolmansien lukuun toimintaa, joka jäisi arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle tai vapautettaisiin arvonlisäverosta, jos sitä harjoittaisivat osakkaat itse, tämä toiminta ei tehtäväperusteisen yhtymän osaltakaan ole arvonlisäverollista tai se on vapautettu arvonlisäverosta.

Sitä vastoin tehtäväperusteisen yhtymän kolmansien lukuun harjoittama toiminta on arvonlisäveron alaista [siinä tapauksessa], jos se olisi arvonlisäverollista myös osakkaiden harjoittaessa sitä itse. Osakkaan arvonlisäverotuksellisella asemalla on siten merkitystä, koska on tutkittava, pitäisikö osakkaan arvonlisäverolain 4 §:n, 6 §:n ja/tai 44 §:n nojalla itse laskuttaa arvonlisävero.

Se, että ilmentymäteorian kannalta ei oteta huomioon sitä, että toimintaa harjoittaa yhtymä ja että arvonlisäverotuksessa toiminnan harjoittajiksi katsotaan osakkaat itse, vaikuttaa myös niihin suorituksiin, joita tehtäväperusteinen yhtymä toteuttaa osakkaille. Tehtäväperusteisen yhtymän suorituksia osakkailleen pidetään osakkaiden itselleen suorittamina.

Hallinnointivaltuuksien siirron vuoksi tehtäväperusteisen yhtymän katsotaan toimivan osakkaidensa sijasta eikä niiden lukuun. Itselle toteutetut suoritukset eivät lähtökohtaisesti kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, joten tehtäväperusteisen yhtymän ja sen osakkaiden välisessä suhteessa ei lähtökohtaisesti myöskään ole kyse arvonlisäverollisista suorituksista.

Osakkaiden arvonlisäverotuksellisella asemalla ei ole esillä olevassa asiassa merkitystä, koska sisäiset liiketoimet eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan eikä tämä riipu siitä, katsotaanko osakas arvonlisäverolain 6 §:n mukaiseksi julkisoikeudelliseksi yhteisöksi vai arvonlisäverolain 4 §:n mukaiseksi tavanomaiseksi arvonlisäverovelvolliseksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Stad Gent (Gentin kaupunki, Belgia), Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Gent (Gentin julkinen sosiaalihuollon keskus, Belgia), Stad Antwerpen (Antwerpenin kaupunki, Belgia) ja Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Antwerpen (Antwerpenin julkinen sosiaalihuollon keskus, Belgia) (jäljempänä yhdessä perustajaosakkaat) perustivat Digipolis-nimisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön, joka toimi tehtäväperusteisen yhtymän, joka oli oikeushenkilö ja jolle oli siirretty hallinnointivaltuudet, muodossa.

15 Digipolisin sääntöjen 2 §:ssä määrättiin, että siihen sovelletaan kuntien välisestä yhteistyöstä annetun asetuksen säännöksiä.

16 Digipolisin sääntöjen 4 §:n mukaan kyseisen yhtymän tarkoituksena oli telematiikan ja sen sovellusten hallinnointi, käyttö, kehittäminen ja edistäminen. Digipolisin oli toimittava jatkuvasti strategisena välineenä jokaiselle osakkaalleen. Tätä varten sen oli mukautettava politiikkansa,

strategiansa ja toimintansa yhteen osakkaidensa politiikan, strategian ja toiminnan kanssa. Osakkaiden oli tässä yhteydessä pyrittävä yksilöimään niiden väliset synergiaedut, toteuttamaan yhteisiä hankkeita ja järjestämään yhteisiä telemaattisia palveluja toiminnallisesti ja yritystaloudellisesti optimaalisemmin kuin jos ne olisivat järjestäneet nämä palvelut erikseen.

17 Digipolisin sääntöjen 7 §:ssä määrättiin alun perin, että Digipolisin perustajaosakkaat olivat Gentin ja Antwerpenin kaupungit sekä niiden sosiaalihuollon keskukset.

18 Sen jälkeen, kun 7 §:ää muutettiin vuonna 2010, perustajaosakkaiden itsenäiset laitokset saattoivat liittyä yhtymään, kuten Autonoom Gemeentebedrijf Stedelijk Onderwijs Antwerpen (Antwerpenin kaupungin itsenäinen kunnallinen opetuslaitos, Belgia), Autonoom Gemeentebedrijf Kinderopvang Antwerpen (Antwerpenin kaupungin itsenäinen lasten päivähoitolaitos, Belgia), Autonoom Gemeentebedrijf voor Stadsontwikkeling Antwerpen (Antwerpenin kaupungin itsenäinen kaupunkisuunnittelusta vastaava laitos, Belgia), Zorgbedrijf Antwerpen (Antwerpenin kaupungin sosiaali- ja terveyslaitos, Belgia) ja Autonoom Gemeentebedrijf Stadsontwikkeling Gent (Gentin kaupungin itsenäinen kaupunkisuunnittelusta vastaava laitos, Belgia) (jäljempänä yhdessä yhtymään liittyneet osakkaat).

19 Digipolis suoritti telemaattisia palveluja ja niihin liittyviä tietoteknisten laitteiden toimituksia osakkailleen ja kolmansille osapuolille.

20 Vuosia 2014–2016 koskeneen verotarkastuksen jälkeen liittovaltion verohallinto katsoi, että yhtymään liittyneiltä osakkailta eli muilta kuin arvonlisäverolain 6 §:n soveltamisalaan kuuluvilta julkisoikeudellisilta yhteisöiltä laskutetuista palkkioista ja maksuista oli maksettava arvonlisäveroa. Liittovaltion verohallinnon mukaan yhtymään liittyneitä osakkaita, jotka ovat ulkopuolisia itsenäisiä laitoksia, oli nimittäin pidettävä arvonlisäverolain 4 §:ssä tarkoitettuina verovelvollisina.

21 Pöytäkirjassa ja lisäpöytäkirjassa, jotka laadittiin 15.12.2017 ja 9.1.2018, ilmoitettiin oikaistut määrät, jotka liittovaltion verohallinto vaati Digipolisia maksamaan arvonlisäverona vuosilta 2014–2016 korotettuna seuraamusmaksulla ja koroilla.

22 Arvonlisäverohallinnon vuosia 2014–2016 koskevan kannan perusteella Digipolis maksoi vuosilta 2017–2020 arvonlisäveron yhtymään liittyneiltä osakkailtaan laskutetuista korvauksista ja käytti vastaavaa vähennysoikeutta. Digipolis vaati kuitenkin vuoden 2020 marras- ja joulukuun arvonlisäveroilmoituksissa maksetun arvonlisäveron palauttamista. Liittovaltion verohallinto hylkäsi tämän hakemuksen 24.2.2021 tekemällään päätöksellä.

23 Digipolis nosti 7.10.2020 (vuosien 2014–2016 osalta) ja 19.3.2021 (vuosien 2017–2020 osalta) rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpenissa (Antwerpenin alioikeus, Antwerpenin osasto, Belgia) kanteen, jossa se vaati lähinnä kyseisiltä vuosilta maksettujen määrien palauttamista.

24 Digipolis luovutti vuonna 2020 toimintansa yhtäältä Digipolis Antwerpenille ja toisaalta AG District09:lle. Digipolis purettiin ja asetettiin selvitystilaan 1.1.2021. Selvitystila päättyi 30.6.2021.

25 Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen totesi 7.10.2022 antamassaan tuomiossa, että vuosien 2014–2016 arvonlisäverosaatava oli perusteeton, ja velvoitti liittovaltion verohallinnon palauttamaan riidanalaiset määrät viivästyskorkoineen. Verovuosien 2017–2020 osalta se katsoi, että Digipolisin osakkaidensa hyväksi tekemät suoritukset eivät olleet arvonlisäverollisia.

26 Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen totesi asianosaisten olevan yksimielisiä siitä, että Digipolis katsottiin tehtäväperusteiseksi yhtymäksi ja että ilmentymäteoriaa oli sovellettava sen perustajaosakkaisiin, jotka kuuluivat arvonlisäverolain 6 §:n soveltamisalaan, koska kyseinen yhtymä toimi näiden julkisoikeudellisten toimijoiden sijasta. Kyseinen tuomioistuin totesi, että liittovaltion verohallinto näin ollen myönsi, että perustajaosakkaat olivat luopuneet telematiikkapalveluja ja niihin liittyviä sovelluksia koskevista sääntely- ja hallinnointioikeuksistaan. Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen totesi lisäksi, että kuntien välisestä yhteistyöstä annetun asetuksen 10 §:stä ilmenee, että kuntien ja maakuntien lisäksi myös muut yhteistyöelimet, kuten itsenäiset kunnalliset liikelaitokset, saattoivat liittyä tehtäväperusteiseen yhtymään. Tällä perusteella kyseinen tuomioistuin katsoi, että liittyessään Digipolisiin kaikki kyseisen yhtymän osakkaat olivat tietoisesti luopuneet telematiikkapalveluja ja niihin liittyviä sovelluksia koskevista sääntely- ja hallinnointioikeuksistaan. Digipolis toimi siis kyseisen tuomioistuimen mukaan osakkaidensa jatkeena, eivätkä sen suorittamat liiketoimet olleet veronalaisia, joten näiden osakkaiden välillä ei ollut syytä tehdä eroa sen mukaan, olivatko ne arvonlisäverovelvollisia vai eivät.

27 Liittovaltion verohallinto valitti 7.10.2022 annetusta tuomiosta hof van beroep te Antwerpeniin (Antwerpenin ylioikeus, Belgia), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

28 Hof van beroep te Antwerpenin mukaan pääasian asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että perustajaosakkaisiin sovelletaan ilmentymäteoriaa. Kun otetaan huomioon se, että nämä ovat luopuneet sääntely- ja hallinnointioikeuksistaan telematiikkapalvelujen alalla, Digipolis toimi perustajaosakkaidensa sijasta ja sitä oli näin ollen pidettävä niiden jatkeena. Hof van beroep te Antwerpen totesi myös, että pääasian asianosaisten kesken on riidatonta, että perustajaosakkaiden Digipolikselle maksamat summat eivät tästä syystä ole palvelujen hinta vaan taloudellinen tuki hallinnointikuluihin, joten niistä ei kanneta arvonlisäveroa.

29 Pääasian asianosaisten välinen riita koskee sitä vastoin sitä, onko Digipolisin yhtymään liittyneille osakkaille suorittamia palveluja pidettävä osakkaiden itselleen suorittamina palveluina, mistä seuraa, ettei niistä ole maksettava arvonlisäveroa, vai onko tältä osin erotettava toisistaan arvonlisäverolain 6 §:n soveltamisalaan kuuluvat Digipolisin osakkaat ja arvonlisäverolain 4 §:ssä tarkoitetut verovelvolliset, jolloin yhtymään liittyneille osakkaille suoritetuista palveluista olisi kannettava arvonlisäveroa.

30 Tässä tilanteessa hof van beroep te Antwerpen on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Rikotaanko [arvonlisäverodirektiivin] 2, 9 ja 13 artiklaa ja loukataanko neutraalisuuden periaatetta, jos kyseisiä säännöksiä tulkitaan siten, että tehtäväperusteiseen yhtymään liittyneet osakkaat, jotka ovat luopuneet hallinnointivaltuuksistaan, eivät ole velvollisia maksamaan arvonlisäveroa silloin, kun ne käyttävät tehtäväperusteisen yhtymän palveluja, koska hallinnointivaltuuksien siirron johdosta yhtymän katsotaan asettuvan osakkaidensa

tilalle, mistä syystä tehtäväperusteisen yhtymän suorituksia osakkaille pidetään itselle suoritettuina, jolloin kyse ei ole osallistumisesta taloudelliseen toimintaan eikä verollisista liiketoimista?

2) Onko näiden säännösten perusteella tehtävä ero [arvonlisäverodirektiivin] 13 artiklassa tarkoitettujen tehtäväperusteisen yhtymän osakkaiden ja [arvonlisäverodirektiivin] 9 ja 132 artiklassa tarkoitettujen osakkaiden välillä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksillään, joita on käsiteltävä yhdessä, lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 2, 9 ja 13 artiklaa sekä neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että julkisoikeudellinen oikeushenkilö, joka on järjestäytynyt tehtäväperusteisen yhtymän muodossa ja jonka toiminta koostuu telemaattisten palvelujen suorittamisesta ja siihen liittyvästä tietoteknisten laitteiden luovuttamisesta yhtymän osakkaille hallinnointivaltuuksien siirron johdosta, katsotaan, kun otetaan huomioon Belgian verotuskäytäntö, jonka mukaan nämä palvelut katsotaan itselle suoritetuiksi, vapautetuksi arvonlisäveron maksamisesta niiden palvelujen osalta, joita se suorittaa osakkailleen, ja onko tässä yhteydessä tehtävä ero tämän yhtymän osakkaiden välillä sen mukaan, mikä on niiden arvonlisävero-oikeudellinen asema.

32 Hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on siis tutkittava, onko Digipolisin kaltaista yhtymää pidettävä arvonlisäverovelvollisena ja voiko kyseessä olevan belgialaisen verotuskäytännön soveltaminen vaikuttaa tähän luokitteluun.

33 Arvonlisäverodirektiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen), C-604/19, EU:C:2021:132, 49 kohta).

34 Yhtäältä sen selvittämiseksi, kuuluuko Digipolisin kaltaisen tehtäväperusteisen yhtymän osakkaidensa puolesta harjoittama toiminta arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, on ensinnäkin tutkittava, onko tämä toiminta kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitettua vastikkeellista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, ja toiseksi, onko sitä harjoitettu itsenäisesti mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoiminnan yhteydessä siten, että kyseinen yhtymä on toiminut verovelvollisen ominaisuudessa (ks. vastaavasti tuomio 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, 24 kohta). Toisaalta on tarvittaessa selvitettävä, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetystä verovelvollisuutta koskevasta pääsäännöstä poiketen suljettava saman direktiivin 13 artiklan 1 kohdan nojalla Digipolisin kaltainen tehtäväperusteinen yhtymä verovelvollisen aseman ulkopuolelle kyseessä olevien liiketoimien osalta, koska viimeksi mainitun säännöksen soveltaminen edellyttää, että kyseinen toiminta on ensin todettu liiketoiminnaksi (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen), C-604/19, EU:C:2021:132, 66 kohta).

Vastikkeellisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen olemassaolo

35 Jotta liiketoimien katsottaisiin olevan arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisia, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtäältä tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen ja toisaalta verovelvollisen todella saaman

vastikkeen välillä on oltava välitön yhteys. Tällainen välitön yhteys muodostuu, kun yhtäältä tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan ja toisaalta niiden vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta luovutuksesta tai palvelusta (tuomio 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, 25 kohta ja tuomio 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 33 kohta). Lisäksi tulkittaessa kriteeriä, joka koskee sellaisen oikeussuhteen olemassaoloa, jonka yhteydessä kyseessä olevat liiketoimet ja niistä suoritettava vastike tapahtuvat, on otettava huomioon kunkin yksittäistapauksen kaikki olosuhteet siten, ettei verotuksen neutraalisuuden periaatetta loukata, ja näin ollen kyseistä kriteeriä on tulkittava laajasti (tuomio 27.4.2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, 31 kohta).

36 Jotta korvausta voitaisiin pitää todellisena vastasuorituksena suoritetusta palvelusta, sen on oltava kohtuullisessa suhteessa suoritettuun palveluun nähden siten, ettei sillä saada korvata vain osaa suoritetuista tai suoritettavista palveluista niin, että näiden suoritusten ja vastikkeen välinen välitön yhteys katkeaa. Sillä, että liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan ja näin tavanomaisen markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, ei silti ole merkitystä sen kannalta, voidaanko liiketoimi katsoa vastikkeelliseksi. Tällainen seikka ei sellaisenaan heikennä välitöntä yhteyttä suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja sen saadun tai saatavan vastikkeen välillä, jonka suuruus on vahvistettu etukäteen tarkkojen määräytymisperusteiden mukaisesti (ks. tuomio 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Suorituksen ja vastikkeen välinen välitön yhteys katkeaa, kun korvaus annetaan täysin vapaaehtoisesti ja sattumanvaraisesti siten, että korvauksen suuruutta on käytännössä mahdotonta määrittää, tai kun korvauksen suuruutta on vaikea kvantifioida tai se on epävarma sen määrittämiseen liittyvien olosuhteiden perusteella (ks. tuomio 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Sitä vastoin se, ettei korvausta ole vahvistettu yksilöityjen suoritusten mukaisesti vaan kiinteämääräisesti ja vuosiperusteisesti, ei sellaisenaan heikennä välitöntä yhteyttä palvelusuorituksen ja siitä saadun vastikkeen välillä (ks. tuomio 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin yleisessä tuomioistuimessa esitetyistä huomautuksista ilmenee, että Digipolis sai osakkailtaan maksuja telemaattisten palveluiden suorittamisesta ja niihin liittyvistä tietoteknisten laitteiden luovutuksista, ja niiden avulla se pystyi kattamaan kustannuksensa. Digipolisin ja sen osakkaiden välinen oikeussuhde perustui sen sääntöihin, joiden oli puolestaan oltava kuntien välisestä yhteistyöstä annetun asetuksen mukaisia.

40 Kuten edellä 36–38 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, se, että Digipolisin kaltaiselle tehtäväperusteiselle yhtymälle suoritettavilla maksuilla katetaan ainoastaan kyseisen yhtymän toimintakulut eikä se voi saada voittoa, tai se, että osakkaiden maksut on vahvistettu etukäteen

eri jakoperusteiden mukaisesti ja kiinteämääräisesti, ei ole esteenä sille, että mainitun yhtymän osakkailleen suorittamia liiketoimia pidetään arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a ja c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti suoritettuina.

Digipolisin kaltaisen tehtäväperusteisen yhtymän velvollisuus suorittaa arvonlisäveroa

41 Arvonlisäverodirektiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa käytetyillä ilmaisuilla ja erityisesti käsitteellä ”jokaista” annetaan käsitteelle ”verovelvollinen” laaja määritelmä, jossa keskitytään siihen, että liiketoimintaa harjoitetaan itsenäisesti siten, että kaikkia luonnollisia henkilöitä tai oikeushenkilöitä, niin julkisia kuin yksityisiäkin, sekä yksiköitä, jotka eivät ole oikeushenkilöitä, ja jotka objektiivisesti täyttävät kyseisessä säännöksessä säädetyt edellytykset, on pidettävä arvonlisäverovelvollisina, ja liiketoiminnan käsite itsessään määritellään laajasti siten, että se kattaa kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan sekä aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa. Tällainen itsenäisesti harjoitettu toiminta oikeuttaa verovelvolliseksi luokittelun (ks. tuomio 3.4.2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, 18 ja 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Tavaroiden luovuttaminen tai palvelujen suorittaminen liiketoiminnan yhteydessä

42 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu liiketoiminnan käsite on objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 4.7.2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Toiminta katsotaan siis yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa korvausta vastaan, mikä merkitsee sitä, että korvauksen itsessään on oltava jatkuvaluonteista (ks. tuomio 27.4.2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 21.12.2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

– *Jatkuvaluoteisuutta koskeva kriteeri*

44 Se, onko tällä toiminnalla jatkuvaluonteinen tulonsaantitarkoitus, on tosiseikkoja koskeva kysymys, jota on arvioitava ottamalla huomioon kaikki käsiteltävään asiaan liittyvät seikat (ks. tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Se, että toimintaa harjoitetaan muutaman vuoden ajan, joka määritetään etukäteen, ei estä sen katsomista jatkuvaluonteiseksi (ks. tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, points 30, 33 ja 37 kohta ja tuomio 21.12.2023, Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Nyt käsiteltävässä asiassa Digipolisin perustaminen 18 vuodeksi sen sääntöjen ja kuntien välisestä yhteistyöstä annetun asetuksen mukaisesti telematiikkaan liittyvän toiminnan harjoittamiseksi, josta se on koko tämän ajanjakson ajan saanut maksuja osakkailtaan, osoittaa, että sen toiminnan harjoittaminen on edellä 43 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla jatkuvaluonteista.

– *Kriteeri, joka koskee toiminnan harjoittamista vastiketta vastaan*

47 Sen ratkaisemiseksi, onko palvelua pidettävä siten vastikkeellisesti suoritettuna, että kyseinen toiminta voidaan katsoa liiketoiminnaksi, on arvioitava sen toteuttamiseen liittyviä olosuhteita kokonaisuudessaan (tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 29 kohta ja tuomio 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 43 kohta).

48 Olosuhteiden, joissa asianomainen suorittaa kyseessä olevia palveluja, ja olosuhteiden, joissa tämänkaltaisia palveluja tavallisesti suoritetaan, eli tässä tapauksessa yksityisen palveluntarjoajan toimesta telematiikan alalla, vertailu voi näin ollen olla yksi tapa tutkia, onko kyseessä oleva toiminta liiketoimintaa (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 30 kohta ja tuomio 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, 43 kohta).

49 Tässä yhteydessä voi olla merkityksellistä ottaa huomioon, toimiiko henkilö, jonka arvonlisäverovelvollisuutta tarkastellaan, kyseisen toiminnan harjoittamisessa osaltaan kyseisillä markkinoilla (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016 Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 35 kohta).

50 Muitakin seikkoja, kuten asiakaskunnan suuruus ja tulojen määrä, etenkin jos ne kattavat toimijan toimintakulut, voidaan muiden mukana ottaa huomioon tällaisessa tutkimisessa (tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 31 kohta ja tuomio 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 44 kohta).

51 Ensinnäkin on niin, että käsiteltävässä asiassa liiketoiminnan käsitteen objektiivisuudesta ilmenee, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (katso edellä 42 kohta). Tästä seuraa, ettei sillä ole merkitystä, että pääasiassa kyseessä olevat palvelut on suoritettu Digipolisin osakkaiden telemaattisten hallinnointivaltuuksien siirron johdosta, ja sillä, että Digipolisin oli tarkoitus harjoittaa tätä toimintaa osakkaidensa sijasta mittakaavaetujen saamiseksi ja telemaattisen toiminnan optimoimiseksi henkilökohtaisesti ja toiminnallisesti.

52 Mikään ei nimittäin estä sitä, että yksityiset toimijat harjoittavat markkinoilla telematiikan alan toimintaa.

53 Toiseksi on niin, että vaikka Digipolisin toiminta telematiikan alalla oli suunnattu pääasiallisesti sen osakkaille ja vaikka niiden henkilöiden asemaa, jotka voivat olla tehtäväperusteisen yhtymän osakkaita, rajoitetaan tiukasti kuntien välisestä yhteistyötä annetulla asetuksella, vaikuttaa siltä, että Digipolis tarjosi satunnaisesti palvelujaan myös muille asiakkaille. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on nimittäin täsmentänyt, että Digipolis tarjosi palveluja myös kolmansille osapuolille.

54 Kolmanneksi on niin, että vaikka vuosittain etukäteen määritettyjen ja Digipolisin osakkaiden Digipolisille maksamien rahoitusosuuksien tarkoituksena ei ollut tuottaa voittoa, niiden oli kuitenkin tarkoitus kattaa sen kustannukset (katso edellä 39 kohta).

55 Digipolisille suoritettuja maksuja ei siis voida rinnastaa maksuihin, joiden määrä vastaa vain pientä osaa aiheutuneista kuluista, mikä olisi esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevaa toimintaa pidettäisiin vastikkeellisesti suoritettuna toimintana (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, komissio v. Suomi, C-246/08, EU:C:2009:671, 37, 38, 50 ja 51 kohta ja tuomio 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Neljänneksi on niin, että mitä tulee siihen pääasian vastapuolten mainitsemaan seikkaan, että Digipolis ei kartoittanut aktiivisesti markkinoita voidakseen tarjota palvelujaan kolmansille osapuolille eikä mainostanut niitä, on katsottu, ettei oikeuskäytännöstä voida päätellä, että aktiivisiin toimiin kiinteistön markkinoinnissa ryhtyminen olisi välttämätön edellytys sille, että kiinteistön hyödyntämiseen liittyvää toimintaa voidaan katsoa harjoitetun jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa ja että se voidaan siis katsoa liiketoiminnaksi (ks. tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen), C-604/19, EU:C:2021:132, 74 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tällaista oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa vastaavasti telematiikan alaan.

57 Näin ollen on niin, että vaikka olosuhteet, joissa Digipolis harjoitti toimintaansa, joka muodostui telemaattisten palvelujen tarjoamisesta ja niihin liittyvästä tietoteknisten laitteiden luovuttamisesta, eivät ole kaikilta osin samanlaisia kuin olosuhteet, joissa yksityinen toimija harjoittaisi tällaista toimintaa, ne näyttävät olevan riittävän samankaltaisia, jotta tätä toimintaa voidaan pitää vastikkeellisesti suoritettuna toimintana.

Liiketoiminnan harjoittaminen itsenäisesti

58 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 54 kohdassa, itsenäisyyttä koskevaa kriteeriä on verovelvollisen käsitteen tavoin tulkittava laajasti.

59 Samoja arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetyn liiketoiminnan harjoittamisen itsenäisyyttä koskevan edellytyksen arviointiperusteita voidaan soveltaa sekä julkisiin että yksityisiin henkilöihin (tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 35 kohta).

60 Arvioitaessa, harjoittaako Digipolisin kaltainen tehtäväperusteinen yhtymä liiketoimintaa itsenäisesti, on selvitettävä, onko yhtymä toimintaansa harjoittaessaan alisteisuussuhteessa osakkaihinsa nähden (ks. vastaavasti tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 33 kohta).

61 Tältä osin on tämän alisteisuussuhteen olemassaolon selvittämiseksi arvioitava, harjoittaako kyseinen henkilö toimintaansa omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan, ja kantaako hän toimintansa harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin (tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 34 kohta ja tuomio 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Arvonlisävero – Hallituksen jäsen), C-288/22, EU:C:2023:1024, 52 kohta).

62 Jotta voitaisiin todeta julkishallintoon kuulumattomien toimijoiden harjoittaman toiminnan itsenäisyys, oikeuskäytännössä on otettu huomioon se, että näiden toimijoiden ja viranomaisen välillä ei ole minkäänlaista hierarkkista alisteisuussuhdetta ja että kyseiset toimijat harjoittavat

toimintaa omaan lukuunsa ja omalla vastuulla, järjestävät vapaasti työnsä toteuttamistavat ja kantavat itse ne palkkiot, joista heidän tulonsa muodostuvat (ks. tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että se, että yhteisön ja sen muodostavien henkilöiden taloudelliset intressit ovat yhtenevät, ei ole riittävä peruste sille päätelmälle, ettei kyseinen yhteisö harjoita kyseessä olevaa toimintaa ”itsenäisesti” (tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 32 kohta).

63 Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että se, että kyseinen henkilö ei toimi omissa nimissään eikä omaan lukuunsa (ks. vastaavasti tuomio 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, 74–77 kohta) tai omalla vastuullaan eikä kanna toimintansa harjoittamiseen liittyvää taloudellista riskiä (tuomio 18.10.2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, 23–26 kohta ja tuomio 13.6.2019, IO (ALV – Hallintoneuvoston jäsenen toiminta, C-420/18, EU:C:2019:490, 42 ja 43 kohta), mahdollistaa sen poissulkemisen, että kyseinen toimi olisi toteutettu itsenäisesti.

64 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on tosin niin, että kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin tarkoitus, joka on arvonlisäveron perusteen määrittäminen yhtenäisesti ja unionin sääntöjen mukaisesti, verovelvollisen asemaa on tulkittava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa ja sitä on arvioitava yksinomaan arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa vahvistettujen kriteerien perusteella (ks. tuomio 3.4.2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

65 Kansallisen oikeuden säännösten huomioon ottaminen voi kuitenkin olla hyödyllistä sen määrittämiseksi, täyttyvätkö nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa ne edellytykset, joiden perusteella voidaan katsoa, että liiketoimintaa on harjoitettu itsenäisesti (tuomio 3.4.2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, 32 kohta). Vaikka on viime kädessä kansallisen tuomioistuimen, joka on yksin toimivaltainen arvioimaan tosiseikkoja ja tulkitsemaan kansallista oikeutta, tehtävänä ratkaista, onko kyseessä olevaa toimintaa harjoitettu itsenäisesti, unionin yleisellä tuomioistuimella, jonka tehtävänä on antaa kansallista tuomioistuinta hyödyttäviä vastauksia, on toimivalta antaa pääasian asiakirja-aineiston ja sille esitettyjen huomautusten perusteella ohjeita, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi ratkaista käsiteltävänään olevan yksittäisen oikeusriidan (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 32 kohta ja tuomio 3.4.2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, 33 kohta).

66 Vaikka käsiteltävässä asiassa Digipolis harjoitti toimintaansa osakkaidensa, jotka omistivat sen kaikki osuudet, myöntämän toimivallan siirron perusteella ja vaikka sen johtoelimet muodostuivat sen osakkaiden edustajista, mikä tosiasiallisesti rajoitti sen autonomiaa, se oli osakkaistaan itsenäinen julkisoikeudellinen oikeushenkilö, jolla oli omat sääntönsä, kotipaikkansa, elimensä, pääomansa, varallisuutensa, talousarvionsa ja työntekijänsä. Näiden seikkojen perusteella se ei ollut osakkaidensa sisäinen rakenne eikä se ollut osa osakkaitaan, vaan sillä oli riittävä organisointivapaus toimintansa harjoittamiseen tarvittavien henkilöstöresurssien ja aineellisten resurssien osalta.

67 Digipolis myös osallistui menettelyyn veroviranomaisessa ja nosti kanteen oikeuksiensa puolustamiseksi, eikä sen osakkaat (ks. edellä 20–24 kohta).

68 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis tarkistettava, että Digipolis toimi omissa nimissään ja omaan lukuunsa, kuten edellä 66 ja 67 kohdassa mainituista seikoista näyttää ilmenevän.

69 Kun lisäksi otetaan huomioon Digipolisin oikeushenkilöllisyys, varallisuus ja pääoma, vaikuttaa myös siltä, että Digipolis harjoitti toimintaansa omalla vastuullaan ja kantoi tämän toiminnan harjoittamiseen liittyvän taloudellisen riskin, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin myös tarkistettava.

70 Näissä olosuhteissa näyttää siltä, että Digipolis harjoitti toimintaansa itsenäisesti, joten se täytti verovelvolliseksi luokittelun edellytykset.

Verovelvollisuuden puuttuminen, joka johtuu julkisoikeudellisen yhteisön suorittamista toimista viranomaisena

71 Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä on pidettävä verovelvollisina niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

72 Koska kyseinen säännös on poikkeus kaiken liiketoiminnan arvonlisäverollisuutta koskevasta yleissäännöstä, sitä on tulkittava suppeasti (tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen), C-604/19, EU:C:2021:132, 77 kohta).

73 Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisen kohdan sanamuodosta seuraa, että verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevan säännön soveltaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä samanaikaisesti: julkisoikeudellisen yhteisön on harjoitettava kyseistä toimintaa, ja sen on toimittava viranomaisen ominaisuudessa (tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen), C-604/19, EU:C:2021:132, 78 kohta).

74 Ensinnäkin edellä 73 kohdassa mainituista edellytyksistä ensimmäisen osalta on todettava, että kuntien välisestä yhteistyöstä annetun asetuksen 10 §:stä ilmenee, että kaksi tai useampi kunta voi perustaa oikeuskelpoisen yhteistyöelimen saavuttaakseen tavoitteita, jotka kuuluvat yhteen tai useampaan sisällöllisesti toisiinsa liittyvään toiminta-alaan. Ennakkoratkaisupyynnöstä ja Digipolisia koskevasta Belgisch Staatsbladin rekisteröintiotteesta ilmenee lisäksi, että Digipolis oli julkisoikeudellinen oikeushenkilö, joka toimi tehtäväperusteisen yhtymän muodossa. Digipolisin kaltainen yhtymä näyttää siten vastaavan arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettua julkisoikeudellisen yhteisön määritelmää, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

75 Lisäksi on jo todettu, että Digipolisin kaltainen Belgian oikeuden mukaan perustettu tehtäväperusteinen yhtymä näyttää vastaavan arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua julkisoikeudellisen yhteisön määritelmää (tuomio 27.4.2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, 18 ja 50 kohta).

76 On kuitenkin varmistettava, että arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa asetettu toinen edellytys täyttyy. Arvonlisäverosta on nimittäin vapautettu ainoastaan julkisoikeudellisen yhteisön harjoittama toiminta, kun ne toimivat viranomaisen ominaisuudessa.

77 Edellä 76 kohdassa mainitun toisen edellytyksen osalta julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen laajuus voidaan määrittää kyseessä olevan toiminnan harjoittamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen perusteella. Arvonlisäverodirektiivin

13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta on sellaista toimintaa, jota julkisoikeudelliset yhteisöt harjoittavat niitä erityisesti koskevan oikeudellisen järjestelmän piirissä, eikä se sisällä sellaista toimintaa, jota ne harjoittavat samoilla oikeudellisilla edellytyksillä kuin yksityiset taloudelliset toimijat (ks. tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen), C-604/19, EU:C:2021:132, 78 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

78 Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että kyseessä olevan toiminnan kohteella tai tavoitteella ei ole merkitystä tältä osin ja että sen perusteella, että toiminnan harjoittaminen sisältää viranomaisvaltuuksien käyttämistä, toiminnan voidaan katsoa olevan julkisoikeudellisen sääntelyn alaista (ks. tuomio 25.2.2021, Gmina Wrocław (Käyttöoikeuden muuttuminen), C-604/19, EU:C:2021:132, 79 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

79 Nyt käsiteltävässä asiassa mikään asiakirja-aineistoon sisältyvä seikka ei viittaa siihen, että Digipolis olisi käyttänyt viranomaisvaltuuksia kyseisen toiminnan yhteydessä osakkaihinsa nähden. Digipolis näyttää päinvastoin harjoittaneen toimintaansa samoin edellytyksin kuin yksityiset taloudelliset toimijat, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

80 Toiseksi on todettava, että koska yksityiset toimijat voivat suorittaa telemaattisia palveluja, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten tällaisia tehtäviä suorittavien tehtäväperusteisten yhtymien jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle voisi johtaa huomattavaan kilpailun vääristymiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava. Näitä yhtymiä olisi tällöin pidettävä arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaisesti verovelvollisina.

81 Kolmanneksi on todettava, kuten julkisasiamies on perustellusti todennut ratkaisuehdotuksensa 68 kohdassa, että arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä on pidettävä verovelvollisina, jos ne harjoittavat direktiivin liitteessä I lueteltuja toimia, jotka eivät ole merkitykseltään vähäisiä. Nämä toimet kattavat televiestinnän. On kuitenkin yleisesti tunnustettua, että telematiikassa yhdistetään tietotekniikan ja televiestinnän välineet. Lisäksi Digipolisin seuraajat ovat todenneet unionin yleiselle tuomioistuimelle toimittamissaan huomautuksissa, että telematiikan käsitteellä tarkoitetaan televiestintä- ja tietotekniikkapalveluja. Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että koska näitä palveluja on suoritettu pitkän aikaa Digipolisin osakkaille ja kolmansille osapuolille ja koska ne ovat Digipolisin pääasiallista toimintaa, niitä ei voida pitää merkitykseltään vähäisinä.

82 Näin ollen vaikuttaa siltä, ettei arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa voida soveltaa Digipolisin osakkailleen harjoittamaan toimintaan.

83 Lisäksi on todettava, että ennakkoratkaisukysymyksessä mainitaan arvonlisäverodirektiivin 13 artikla kokonaisuudessaan, johon sisältyy myös 2 kohta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat pitää julkisoikeudellisten yhteisöjen harjoittamaa toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta tiettyjen siinä lueteltujen kyseisen direktiivin säännösten nojalla, sellaisena toimintana, jota nämä harjoittavat viranomaisen ominaisuudessa. Saman artiklan 1 kohdan toisesta ja kolmannesta alakohdasta ilmenee kuitenkin, että Digipolisin kaltaista tehtäväperusteista yhtymää on pidettävä verovelvollisena riippumatta siitä, voidaanko sen toimintaa pitää mainitun 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettuna viranomaisen ominaisuudessa harjoitettuna toimintana (ks. edellä 80 ja 81 kohta).

Digipolisin kaltaisen tehtäväperusteiden yhtymän osakkaiden aseman mahdollinen vaikutus arvonlisäveroon

84 Ensinnäkin on niin, kuten Digipolis perustellusti väittää, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palveluiden suorituksesta. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 75 ja 76 kohdassa, ratkaisevaa arvonlisäveron soveltamisen kannalta on kyseisten toimien suorittajan asema ja toiminta, ei toimitusten tai palvelujen vastaanottajien asema ja toiminta.

85 Toiseksi edellä 77 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että julkisoikeudellisten yhteisöjen verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen laajuus voidaan määrittää kyseessä olevan toiminnan harjoittamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen perusteella.

86 Käsiteltävänä olevassa asiassa on siis arvioitava telemaattisten palveluiden suorituksen ja niihin liittyvien tietoteknisten laitteiden luovutusten perusteella, täyttääkö Digipolis arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetyn toisen edellytyksen.

87 Yhtäältä, kuten edellä 79 kohdassa on todettu ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta arvioinnista muuta johdu, mikään ei viittaa siihen, että toimintaan, jossa julkisoikeudellinen yhtymä suorittaa telemaattisia palveluja ja tietoteknisten laitteiden luovutuksia, sisältyisi viranomaisvaltuuksien käyttöä. Toisaalta sen lisäksi, että Digipolisin jättäminen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle voi johtaa merkittävässä määrin kilpailun vääristymiseen, jo kyseinen toiminta itsessään näyttää sulkevan pois sen, että sitä harjoittava julkisoikeudellinen yhteisö ei olisi arvonlisäverovelvollinen (ks. edellä 80 ja 81 kohta).

Arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen tulkinta

88 Unionin lainsäätäjä on johtanut verotuksen neutraalisuuden periaatteen arvonlisäverotuksen alalla yleisestä yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta. Se on esteenä muun muassa sille, että samoja liiketoimia suorittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, 88 kohta).

89 Edellä esitetyn perusteella kysymykseen siitä, onko Digipolis arvonlisäverovelvollinen, ei ole tarpeen vastata arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen näkökulmasta.

Ilmentymäteorian mahdolliset seuraukset Digipolisin kaltaisen tehtäväperusteisen yhtymän verovelvollisuuteen

90 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 57–61 kohdassa, Belgian oikeuden mukainen ilmentymäteoria, siltä osin kuin siinä otetaan käyttöön oikeudellinen fiktio, jonka mukaan tehtäväperusteisen yhtymän osakkailleen suorittamia palveluita pidetään osakkaiden itselleen suorittamina palveluina, jotka jäävät näin ollen arvonlisäveron ulkopuolelle, johtaisi arvonlisäverodirektiivissä ja erityisesti sen 11 ja 13 artiklassa tarkoitetun verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen tilanteen syntymiseen.

91 Tältä osin on niin, että koska asiakirja-aineistosta käy ilmi – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava – että Digipolis on suorittanut palveluita vastikkeellisesti ja harjoittanut liiketoimintaa itsenäisesti, sitä on lähtökohtaisesti pidettävä arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena. Ilmentymäteorian soveltaminen ei voi kyseenalaistaa tätä arvonlisäverodirektiivistä johtuvaa ominaisuutta eikä johtaa siihen, että mainitut palvelut jäävät verottamatta.

92 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2, 9 ja 13 artiklaa tulee tulkita seuraavasti:

– julkisoikeudellista oikeushenkilöä, joka on järjestäytynyt tehtäväperusteisen yhtymän muodossa ja jonka toiminta koostuu telemaattisten palvelujen suorittamisesta ja siihen liittyvästä tietoteknisten laitteiden luovuttamisesta yhtymän osakkaille hallinnointivaltuuksien siirron johdosta, on pidettävä arvonlisäverovelvollisena ilman, että tältä osin olisi tehtävä ero sen osakkaiden välillä niiden arvonlisäveroaseman perusteella, edellyttäen, että nämä palvelut suoritetaan vastikkeellisesti ja että tämä yhtymä harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa

– kansallinen verotuskäytäntö, joka johtaa siihen, että mainittuja palvelujen suorituksia pidetään tehtäväperusteisen yhtymän osakkaiden itselleen suorittamina palveluina, ei ole omiaan kyseenalaistamaan kyseisen yhtymän arvonlisäverovelvollisuutta.

Oikeudenkäyntikulut

93 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin yleisessä tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin yleiselle tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla

UNIONIN YLEINEN TUOMIOISTUIN (ennakkoratkaisujaosto)

on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2, 9 ja 13 artiklaa

on tulkittava siten, että

– **julkisoikeudellista oikeushenkilöä, joka on järjestäytynyt tehtäväperusteisen yhtymän muodossa ja jonka toiminta koostuu telemaattisten palvelujen suorittamisesta ja siihen liittyvästä tietoteknisten laitteiden luovuttamisesta yhtymän osakkaille hallinnointivaltuuksien siirron johdosta, on pidettävä arvonlisäverovelvollisena ilman, että tältä osin olisi tehtävä ero sen osakkaiden välillä niiden arvonlisäveroaseman perusteella, edellyttäen, että nämä palvelut suoritetaan vastikkeellisesti ja että tämä yhtymä harjoittaa itsenäisesti liiketoimintaa**

– **kansallinen verotuskäytäntö, joka johtaa siihen, että mainittuja palvelujen suorituksia pidetään tehtäväperusteisen yhtymän osakkaiden itselleen suorittamina palveluina, ei ole omiaan kyseenalaistamaan kyseisen yhtymän arvonlisäverovelvollisuutta.**

Papasavvas Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Valasidis

Julistettiin Luxemburgissa 25 päivänä helmikuuta 2026.

Allekirjoitukset